



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>15563.720291/2014-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.013 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	A CUPELLO TRANSPORTES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2013

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Súmula CARF nº 1.

INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DA DELEGACIA DE JULGAMENTO.  
 INOCORRÊNCIA.

É válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo. Súmula CARF nº 102.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.**

Os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa devem ser observados, tão somente, na fase contenciosa administrativa, que é inaugurada com a interposição tempestiva da impugnação.

**COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO DISCUTIDO JUDICIALMENTE. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO.**

É expressamente vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

**COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. LIMITES E CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS.**

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) conhecer em parte do recurso voluntário interposto, não se conhecendo da alegação “compensações a título de terço de férias: inexistência de ação judicial – possibilidade de julgamento sem sede administrativa” em face da renúncia à instância administrativa pela propositura de ação judicial pelo sujeito passivo com mesmo objeto; (ii) na parte conhecida, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7<sup>a</sup> Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão 06-53.306 (p. 782), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições devidas à Seguridade Social em decorrência da glosa de compensações declaradas em GFIP (DEBCDA 51.033.099-1, p. 03).

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 10), tem-se que:

(...)

2.3. Da referida análise dos relatórios do subitem 2.2, e relatórios extraídos dos sistemas informatizados CCORGFIP — Consulta Valores a Recolher x Valores Recolhidos x LDCG/DCG, GFIP WEB — GRID Única - Empresa, "Dados e Valores Informados na GFIP" e "Totais de Base de Cálculo por Categoria", constatou-se: 2.3.1. A existência de compensações efetuadas na matriz 0001 e na filial 0003, declarados em GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, nas competências 04/2010 a 13/2010, e 01/2011 e 04/2013, conforme abaixo:

(...)

### DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE

2.3.2. De acordo com as planilhas apresentadas pelo contribuinte (todas anexas ao presente processo), as compensações efetuadas referiam-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre 1/3 de férias e às correspondentes ao adicional de aposentadoria especial que foram corrigidos monetariamente.

(...)

#### i - DA ANÁLISE DO DIREITO À COMPENSAÇÃO EFETUADA - DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS A TÍTULO DE ADICIONAL DE APOSENTADORIA ESPECIAL - FUNDAMENTO: RECOLHIMENTO INDEVIDO

2.3.3. Os valores declarados a maior do adicional de aposentadoria especial no período de 05/2005 a 03/2010 foram devidamente alterados nas GFIPs respectivas e suas planilhas foram corrigidas corretamente, exceto para as competências abaixo onde não houve GFIPs retificadoras:

- filial 0001: 12/2007 a 03/2010;
- filial 0003 08/2008 a 02/2009 e 10/2009;

2.3.4. O contribuinte considerou que teria direito às compensações na integralidade da diferença dos valores, declarados em GRID, à maior de aposentadoria especial. Entretanto, ao transmitir GFIPs retificadoras, aumentou o valor de contribuição devida em relação a outras rubricas. Por exemplo, alterou

valores devidos de segurados, alíquotas de RAT para 3% (três por cento), que haviam sido transmitidas anteriormente com alíquotas "zero", e algumas alíquotas de terceiros pelo lançamento do código para 3139 (alíquota 5,8%), que haviam sido transmitidas anteriormente com o código 3138 (alíquota 3,3%). Com essa conduta, parte do crédito que teria direito, em tese, por informação a maior/recolhimento do adicional de aposentadoria especial, foi subtraída por contribuições devidas e não informadas na GFIP original. Tal verificação pode ser comprovada nas GFIPs anexas ao processo, conforme exemplos, por amostragem:

(...)

2.3.6. Ao analisarmos o CCORGFIP-Consulta Valores a Recolher x Valores Recolhidos x LDCG/DCG da matriz e filial 0003 do período de 04/2005 a 06/2013, e os valores das GFIPs exportadas, todos em anexo, apuramos os créditos que podem ser compensados pelo contribuinte, pela diferença entre o que foi declarado em GFIP como "valor devido à previdência social" e o que foi recolhido em GPS. Ressalte-se que na planilha apresentada pelo contribuinte constaram valores de créditos superiores aos que efetivamente o contribuinte tem direito a compensar, uma vez que o mesmo apurou o crédito pela diferença do valor informado como adicional de aposentadoria especial devido na GFIP *original* e na GFIP retificadora e não pela diferença entre o valor devido à Previdência Social nessas GFIP (fato já explanado no item 2.3.4).

(...)

**ii — DOS VALORES COMPENSADOS A TÍTULO DE 1/3 DE FÉRIAS. FUNDAMENTO:  
PROCESSO JUDICIAL CNJ N°0008651-03.2010.4.02.5101:**

2.4. A sentença proferida no Recurso de Reexame Necessário do processo judicial de nº 0008651-03.2010.4.02.510, anexa, deu parcial provimento "para declarar o direito de não recolher as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, bem como autorizar a compensação dos valores devidamente recolhidos" e "na forma estabelecida na legislação de regência, após o trânsito em julgado da decisão (CTN, art. 170-A)";

2.4.1. Conforme o ofício da procuradoria PSFN/NOVAI nº 101/2014, "contra este acórdão, foi interposto Recurso Especial, pendente de apreciação" e não havendo portanto o trânsito em julgado, o contribuinte não poderia ter efetuado compensações referente a esta rubrica do terço constitucional de férias;

**DA GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE COMPENSADOS**

2.4.2. Intimamos o contribuinte através do TIF 03 — Termo de Intimação de Fiscalização que apresentasse planilha com discriminação de SAT/RAT Aposentadoria especial e 1/3 de Férias, após as devidas atualizações, dos valores realmente compensados em GFIP, que respondeu através de email que não era possível separar as duas rubricas;

2.4.3. Não foi possível, portanto, discriminar o quantitativo de cada rubrica referente a aposentadoria especial e ao terço de férias constitucional compensados, lançados conforme tabela do subitem 2.3.1.;

2.5. Pelos fatos descritos acima, nos subitens 2.3 e 2.4, concluímos que foram efetuadas compensações indevidas referente ao terço de férias constitucional e ao adicional de aposentadoria especial, que foram glosadas através da lavratura do AIOP — Auto de Infração de Obrigação Principal — DEBCAD NI' 51.033.099-1;

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 668), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa ante a ausência de motivação e fundamentos legais específicos relativos ao objeto da fiscalização;

(ii) nulidade do auto de infração por violação do § 2º, do art. 486, da IN RFB 971/2009;

(iii) não incidência de contribuição previdenciária sobre o “terço constitucional de férias”, sendo legítima, portanto, a compensação dos valores indevidamente recolhidos sobre tal rubrica;

(iv) idoneidade da compensação realizada em relação ao adicional de aposentadoria especial, tendo em vista que *a compensação da empresa se refere exclusivamente ao RAT especial, enquanto a Auditora Fiscal indica problema no RAT comum, que é uma situação desvinculada da compensação feita*;

(v) possibilidade de compensação de recolhimento feito a maior ou indevido antes do trânsito em julgado;

(vi) improcedência da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), consubstanciada no processo nº 15563.720292/2014-14;

(vii) requer, ao final a realização de prova pericial.

A DRJ julgou improcedente impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 06-53.306 (p. 782), conforme ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2013

FISCALIZAÇÃO. LOCAL DE REALIZAÇÃO.

O fato de a fiscalização ter se desenvolvido fora dos estabelecimentos da empresa não implica nulidade do lançamento, posto inexistir norma legal ou regulamentar definindo o local onde as auditorias fiscais devem ser realizadas, bem como proibindo que sejam elas executadas fora dos estabelecimentos das empresas fiscalizadas.

**CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA**

Os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa devem ser observados, tão somente, na fase contenciosa administrativa, que é inaugurada com a interposição tempestiva da impugnação.

**CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

A propositura de ação judicial, antes ou após a lavratura do auto de infração, com o mesmo objeto deste, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal, relativamente à matéria submetida à prestação jurisdicional.

**COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO DISCUTIDO JUDICIALMENTE. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO.**

É expressamente vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

**COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. LIMITES E CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS.**

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (p. 799), reiterando, em síntese, os termos da impugnação, além de pugnar pela nulidade da decisão de primeira instância em razão da incompetência da Delegacia de Julgamento de Curitiba.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

### **Da Matéria Não Conhecida**

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições devidas à Seguridade Social em decorrência da glosa de compensações declaradas em GFIP (DEBCDA 51.033.099-1, p. 03).

De acordo com a autoridade administrativa fiscal (p. 10), a Contribuinte utilizou como crédito, dentre outros, valores a título de 1/3 de férias, os quais, todavia, já estavam sendo discutidos judicialmente. Confira-se:

#### **ii — DOS VALORES COMPENSADOS A TÍTULO DE 1/3 DE FÉRIAS. FUNDAMENTO: PROCESSO JUDICIAL CNJ N°0008651-03.2010.4.02.5101:**

2.4. A sentença proferida no Recurso de Reexame Necessário do processo judicial de nº 0008651-03.2010.4.02.510, anexa, deu parcial provimento "para declarar o direito de não recolher as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, bem como autorizar a compensação dos valores devidamente recolhidos" e "na forma estabelecida na legislação de regência, após o trânsito em julgado da decisão (CTN, art. 170-A)";

2.4.1. Conforme o ofício da procuradoria PSFN/NOVAI nº 101/2014, "contra este acórdão, foi interposto Recurso Especial, pendente de apreciação" e não havendo portanto o trânsito em julgado, o contribuinte não poderia ter efetuado compensações referente a esta rubrica do terço constitucional de férias;

Neste particular, o Órgão Julgador de Primeira Instância destacou e concluiu que:

Inicialmente, cumpre esclarecer que os questionamentos formulados pelo sujeito passivo na esfera judicial acerca da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre remunerações creditadas aos empregados no terço constitucional, conforme processo judicial autuado sob o nº 0008651-03.2010.4.02.5101 no auto do Mandado de Segurança impetrado pelo SINDICATO DAS EMPRESAS DO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS E LOGÍSTICA DO RIO DE JANEIRO – 2<sup>a</sup> Vara Federal do Rio de Janeiro, afasta a exigência de pronunciamento administrativo quanto ao teor da mesma, vez que observado o princípio da unidade da jurisdição.

O Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, estabelece que a propositura de ação judicial importa em renúncia ou desistência da instância administrativa:

*"Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único)."*

Pelo exposto, as matérias objeto de impugnação judicial não merecem ser reapreciadas por este colegiado, em face da renúncia automática do contribuinte ao contencioso administrativo, neste ponto específico. Sendo assim, não há que se proferir qualquer juízo de valor a respeito da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias.

Em sua peça recursal, a Contribuinte defende que não é parte no processo judicial, razão pela qual não há que se falar, no caso concreto, em renúncia ao contencioso administrativo. Confira-se:

45. Como pode se verificar, são partes do referido processo apenas a União Federal / Fazenda Nacional e o Sindicato das Empresas de Transporte Rodoviário do Estado do Rio de Janeiro, mas nunca a Recorrente, sendo esse fato, inclusive, narrado pela própria decisão, motivo pelo qual não podemos entender o que balizou o posicionamento dos julgadores de primeira instância.

46. Por ocasião da fiscalização, a Auditora Fiscal não considerou as compensações a título de terço de férias alegando que a liminar em sede de Mandado de Segurança não transitou em julgado, quando, na verdade, a referida liminar em nada representaria os direitos da Recorrente. Repita-se, o próprio julgador afirma que as partes são Sindicato das Empresas de Transporte Rodoviário de Cargas e Logística do Rio de Janeiro e União Federal, mas nunca a A.Cupello, ora Recorrente.

47. Desta feita, clara é a conclusão de que o disposto no artigo 87 do Decreto 7.574/2011, o qual prevê que a existência de demanda judicial como renúncia à área administrativa, não se aplica ao caso em epígrafe. Ressalte-se que a auditora não intimou a 'Recorrente para pronunciar-se sobre a existência de demanda judicial, nem mesmo teve o cuidado de observar o sítio de referido tribunal federal.

Razão não assiste à Recorrente.

De fato, destaque-se desde já que, em sede de impugnação, a Contribuinte não se insurgiu contra a glosa da compensação referente aos valores do 1/3 de férias sob a alegação de "inexistência de renúncia ao contencioso administrativo por não ser parte no processo judicial". Ao contrário, defendeu o sujeito passivo, de forma expressa, naquela primeira defesa administrativa apresentada, a "possibilidade de compensação de recolhimento feito a maior ou indevido antes do trânsito em julgado em sede de mandado de segurança".

Ou seja: ainda que não o tenha feito de forma expressa, a Contribuinte, ao defender – repita-se - a "possibilidade de compensação de recolhimento feito a maior ou indevido antes do trânsito em julgado em sede de mandado de segurança", reconhece que levou ao crivo do poder judiciário, através da ação movida pelo Sindicato das Empresas do Transporte Rodoviário de Cargas e de Logística do Rio de Janeiro (representando, por certo, os seus sindicalizados), a discussão acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre o "terço constitucional de férias".

Ora, não pode a Administração Tributária, por seu contencioso administrativo, imiscuirse em matéria decidida (ou ser decidida) pelo Poder Judiciário, pois cabe a este tutelar a Administração, e não o inverso.

É essa, pois, a inteligência da Súmula CARF nº 1, já mencionada pela DRJ, *in verbis*:

#### Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste espeque, em face da renúncia ao contencioso administrativo nos termos acima exposto, impõe-se o não conhecimento do recurso voluntário em relação à alegação de defesa “compensações a título de terço de férias: inexistência de ação judicial – possibilidade de julgamento sem sede administrativa”, cabendo à Unidade de Origem, por certo, a necessária observância dos comandos judiciais advindos tanto da ação ajuizada pela Contribuinte, quanto de eventual decisão proferida pelo STF em sede de repercussão geral.

#### Da Alegação de Nulidade da Decisão de Primeira Instância por Incompetência da Delegacia de Julgamento de Curitiba

A Contribuinte inaugura suas razões recursais defendendo a incompetência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, *fora da área de atuação da empresa Recorrente*.

A matéria não comporta discussões.

Nos termos no Enunciado de Súmula CARF nº 102, é válida a decisão proferida por *Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo*.

Assim, não há qualquer provimento a ser dado ao apelo recursal neste particular.

#### Das Demais Razões Recursais

Com relação às demais razões de defesa deduzidas no apelo recursal apresentado pela Contribuinte, considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

#### **Preliminares**

Diferentemente do que alega a Impugnante de que a fundamentação legal tenha se referido a terceiros, bem como não teria sido indicado a fundamentação legal específica da infração é de se esclarecer que no anexo FLD – Fundamentos Legais do Débito constou de forma objetiva e pormenorizada dispositivos legais que autorizaram o lançamento, bem como aqueles que legitimaram a exigência de cada uma das contribuições, tendo, por pressuposto, garantir ao sujeito passivo o direito constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

Referido anexo contém a indicação detalhada de todos os dispositivos legais aplicados pela fiscalização ao presente lançamento, discriminados por período. Não há indicação genérica das normas aplicadas, mas sim o apontamento individualizado dos artigos, incisos e alíneas, com referência ao diploma legal e regulamentar que os contêm. Salienta-se que não há indicação ociosa de dispositivos legais, pois todos os indicados são, de fato, aplicáveis ao caso concreto verificado pela fiscalização tudo em conformidade com o art. 142 do CTN, que obriga a indicar toda a matéria tributável. Se são muitos os dispositivos mencionados, isso decorre da complexidade que é própria da matéria previdenciária e tributária, a qual é objeto de constantes mudanças legislativas.

Ademais, constou do relatório fiscal a descrição dos fatos ocorridos os quais deram origem aos fatos geradores apurados, quais sejam, a compensação indevida de valores do terço de férias e adicionais de RAT Especial. Verifica-se, ainda, que a Fiscalização mencionou expressamente o art. 89 da Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a possibilidade de o Contribuinte somente poder realizar compensações nas hipóteses em que houve pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido. Assim, diversamente do entende o Impugnante a glosa da compensação ocorre pelo fato dos créditos que a empresa julga ter não se confirmar após a análise da documentação apresentada a Fiscalização. O Relatório Fiscal deixa claro o motivo fático pelo qual houve a glosa da compensação, vejamos:

#### *DA ANÁLISE DO DIREITO À COMPENSAÇÃO EFETUADA*

##### *I - DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS A TÍTULO DE ADICIONAL DE APOSENTADORIA ESPECIAL - FUNDAMENTO: RECOLHIMENTO INDEVIDO*

*2.3.3. Os valores declarados a maior do adicional de aposentadoria especial no período de 05/2005 a 03/2010 foram devidamente alterados nas GFIPs respectivas e suas planilhas foram corrigidas corretamente, exceto para as competências abaixo onde não houve GFIPs retificadoras:*

- filial 0001: 12/2007 a 03/2010;*
- filial 0003 08/2008 a 02/2009 e 10/2009;*

*2.3.4. O contribuinte considerou que teria direito às compensações na integralidade da diferença dos valores, declarados em GFIP. à maior de aposentadoria especial. Entretanto, ao transmitir GFIPs retificadoras, aumentou o valor de contribuição devida em relação a outras rubricas. Por*

*exemplo, alterou valores devidos de segurados, alíquotas de RAT para 3% (três por cento), que haviam sido transmitidas anteriormente com alíquotas "zero", e algumas alíquotas de terceiros pelo lançamento do código para 3139 (alíquota 5,8%), que haviam sido transmitidas anteriormente com o código 3138 (alíquota 3,3%). Com essa conduta, parte do crédito que teria direito,*

...

*II - DOS VALORES COMPENSADOS A TÍTULO DE 1/3 DE FÉRIAS. FUNDAMENTO: PROCESSO JUDICIAL CNJ N° 0008651-03.2010.4.02.5101:*

*2.4. A sentença proferida no Recurso de Reexame Necessário do processo judicial de n° 0008651-03.2010.4.02.510, anexa, deu parcial provimento "para declarar o direito de não recolher as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, bem como autorizar a compensação dos valores devidamente recolhidos" e na forma estabelecida na legislação de regência, **após o trânsito em julgado da decisão** (CTN, art. 170-A);*

Assim sendo, não pode prosperar a alegada falta de esclarecimento e a descrição das ocorrências e fundamentações das contribuições exigidas, pois não há sentido algum em imputar-se à Administração Tributária agressão ao direito de defesa da interessada, quando a mesma descreveu, de forma padronizada e sistemática, todos os elementos fáticos e jurídicos pertinentes ao presente lançamento fiscal, dando suporte aos fatos apontados e demonstrados pela fiscalização.

Além do exposto, o auto de infração, incluiu o (**Discriminativo do Débito - DD**) permitindo ao contribuinte compreender o lançamento efetuado pela fiscalização, vislumbrando os fatos geradores, as bases de cálculo e as alíquotas aplicadas.

Portanto, não houve ofensa ao contraditório e a ampla defesa pois lhes foram oportunizadas condições de apresentar defesa sobre a integralidade do lançamento do que a presente impugnação é prova inconteste.

O autuado alega que a Fiscalização solicitou os documentos por e-mail e enviou a autuação pelo correio, nunca comparecendo a empresa o que prejudicaria o direito constitucional da ampla defesa e contraditório.

Diga-se que tal fato não implica, definitivamente, nulidade do lançamento, posto inexistir norma legal ou regulamentar definindo o local onde as auditorias fiscais devem ser realizadas, bem como proibindo que sejam elas executadas fora dos estabelecimentos das empresas fiscalizadas. Entende-se que cabe ao auditor, a partir da análise do caso concreto, definir o local mais apropriado para a execução de seus trabalhos, se nas dependências da empresa ou na sede do seu local de trabalho.

Ademais, não há que se falar em contraditório e ampla defesa na fase de apuração do débito, mas, sim, na fase contenciosa administrativa, que é

inaugurada com a interposição tempestiva da impugnação, quando o contribuinte tem a oportunidade de questionar o lançamento e apresentar as provas que entender cabíveis.

Destaca-se que o exercício do direito constitucional da ampla defesa e contraditório, a partir do contencioso instaurado implica que o autuado tenha conhecimento de todas as peças que compõem o processo objeto da contestação. No caso presente, não se verifica nenhum prejuízo ao exercício deste direito, visto que o autuado recebeu todas as peças constantes do auto de infração conforme afirmado anteriormente. Ou seja, para elaborar sua impugnação teve acesso a todas as informações necessárias ao pleno exercício do contraditório e ampla defesa.

Salienta-se que os relatórios e os documentos emitidos em procedimento fiscal **podem** ser entregues ao sujeito passivo em arquivos digitais, cabendo a entrega em meio impresso das folhas de rosto do documento de lançamento, do Relatório Fiscal e dos Fundamentos Legais, conforme dispõe o caput do art. 486 da IN SRF nº 971/2009.

(...)

Caso o questionamento do Impugnante se refira a falta de entrega dos documentos em mídia digital, conforme previsto no §2º do art. 486 da IN SRF 971/09, é de se esclarecer que tal procedimento é uma faculdade da Fiscalização. Os referidos relatórios e documentos foram enviados por via postal (conforme AR nº 8900404049BR) em meio impresso, o que afasta qualquer alegação de cerceamento de defesa.

#### Mérito

##### ***Renúncia ao Contencioso Administrativo – Terço Constitucional de Férias e da Impossibilidade da Compensação antes do Trânsito em Julgado.***

Inicialmente, cumpre esclarecer que os questionamentos formulados pelo sujeito passivo na esfera judicial acerca da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre remunerações creditadas aos empregados no terço constitucional, conforme processo judicial autuado sob o nº 0008651-03.2010.4.02.5101 no auto do Mandado de Segurança impetrado pelo SINDICATO DAS EMPRESAS DO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS E LOGÍSTICA DO RIO DE JANEIRO – 2<sup>a</sup> Vara Federal do Rio de Janeiro, afasta a exigência de pronunciamento administrativo quanto ao teor da mesma, vez que observado o princípio da unidade da jurisdição.

O Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, estabelece que a propositura de ação judicial importa em renúncia ou desistência da instância administrativa:

(...)

Pelo exposto, as matérias objeto de impugnação judicial não merecem ser reapreciadas por este colegiado, em face da renúncia automática do contribuinte ao contencioso administrativo, neste ponto específico. Sendo assim, não há que se proferir qualquer juízo de valor a respeito da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias.

No que tange ao instituto da compensação, o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art 170, autoriza os entes políticos da federação a estabelecer, por lei própria, a possibilidade de compensação no âmbito tributário:

(...)

Todavia, no que se refere ao aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial, há normatização específica aplicável indistintamente a todos, prevista no artigo 170-A, *in verbis*:

*Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*

Em primeiro lugar, está claro que o contribuinte, a teor da legislação retromencionada, deveria aguardar o trânsito em julgado do processo em que o seu direito de crédito é discutido. Em verdade, a exigência do trânsito em julgado tem por escopo proporcionar o reconhecimento de que o direito creditório seja certo e existente, pressuposto inafastável ao exercício da compensação.

É equivocado o argumento de que a compensação levada a efeito não desobedeceu ordem judicial, eis que as próprias decisões que supostamente lhe davam suporte dispuseram de maneira diversa, ao condicionar sua efetivação ao trânsito em julgado.

No momento em que o contribuinte decidiu submeter ao crivo do Poder Judiciário a sua pretensão de natureza tributária, a fim de que o mesmo editasse a norma concreta destinada a reger a lide sob o manto da coisa julgada material, ficou automaticamente adstrito ao resultado final do processo, no que tange a todas as questões nele deduzidas.

É incabível, agora, ao verificar que a orientação jurisprudencial se inclina favoravelmente a algumas de suas teses – e contrariamente a outras -, simplesmente dizer que decidiu iniciar a compensação com base no entendimento pacificado pelos tribunais superiores.

A decisão de iniciar a compensação antes do trânsito em julgado é não apenas ilegal, mas igualmente contrária às decisões proferidas nos autos do mandado de segurança em que o interessado figura como impetrante.

(...)

Assim, toda compensação que envolve matéria ainda discutida em juízo deve ser glosada integralmente, sendo que eventual decisão final favorável ao contribuinte

não terá repercussão no crédito glosado, na medida em que somente a partir do trânsito em julgado é que o início da compensação se tornará lícito.

A previsão contida no artigo 170-A do CTN, aplica-se a toda e qualquer modalidade de compensação e a todo e qualquer tipo de ação judicial. É importante ressaltar que o Código Tributário Nacional dispõe sobre normas gerais – que devem ser respeitadas por toda a legislação tributária ordinária – e o texto do artigo 170-A não faz nenhuma ressalva, seja quanto à modalidade de compensação, seja quanto à modalidade de ação judicial.

Nesse sentido tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica nas ementas transcritas a seguir:

*"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA. SÚMULA N.º 168/STJ.*

*1. Nas ações ajuizadas após a publicação da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o art. 170-A ao CTN, somente se admite a compensação tributária depois do trânsito em julgado da sentença. Precedentes da Seção.*

*2. A jurisprudência da Corte não diferencia a compensação no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei nº 8.383/90) das demais hipóteses de compensação para efeito de incidência do disposto no art. 170-A do CTN.*

*3. Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado' (Súmula nº 168/STJ).*

*4. Agravo regimental improvido."*

(AgRg nos EDcl nos EREsp 755.567/PR, 1<sup>a</sup> Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 13.3.2006)

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO – ART. 170-A DO CTN – JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA.*

*1. Encontram-se superados os precedentes trazidos à colação pela agravante (REsp 555.058/PE e AGREsp 624.065/PE).*

*2. O contribuinte não tem direito incondicional e irrestrito à compensação, que deve ser feita nos limites impostos pelo legislador.*

*3. O art. 170-A do CTN, que trata de direito material, não se contrapõe ao art. 542, § 2º do CPC, que diz respeito a regra de direito processual, e também não colide com o disposto no art. 66 da Lei 8.383/91.*

*4. Agravo regimental improvido."*

(AgRg no REsp 695.297/PR, 2<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 30.5.2006)

Destarte, torna-se claro que o contribuinte, pela legislação citada alhures deveria aguardar o trânsito em julgado de processos onde seu direito de crédito é discutido, para, havendo o reconhecimento da certeza do crédito (caráter indevido da exação), proceder à compensação. O fato de se exigir o trânsito em julgado é justamente com vistas ao reconhecimento da certeza do direito de crédito, elemento essencial à utilização do mesmo direito à compensação.

Em relação ao artigo 66 da Lei nº 8.383/91, a hipótese diz respeito aos créditos reconhecidos pelo contribuinte independentemente de ação judicial para tanto, ou seja, os recolhimentos feitos espontaneamente pelo contribuinte, por si só, independem de reconhecimento quanto ao seu caráter indevido, seja por se referirem a situações onde a lei já deixa claro que não há incidência, seja pelo fato de terem sido recolhidos em valores maiores do que o devido, ou por qualquer erro que se justifique o seu caráter de indevido. O dispositivo, assim, não autoriza que o contribuinte, diante de norma de tributação em vigor e com caráter cogente, reconheça como créditos os valores recolhidos, pelo simples fato de achar que a norma contém algum vício normativo ou material. Se há o vício ou o contribuinte entende não se sujeitar àquela hipótese de incidência legalmente prevista, não pode invocar o artigo 66 da Lei nº 8.383/91 para efetuar a compensação, pois em tal situação, crédito reconhecido ainda não há, senão no aspecto subjetivo do contribuinte, que encontra óbice ante a obrigatoriedade da lei.

Em relação ao argumento de que não se pode confundir o termo “tributo” aposto no art. 170-A do CTN com recolhimento indevido, entendo que não merece apreço, uma vez que a natureza do tributo não se altera pelo seu recolhimento. Do contrário, caso assim se entendesse, não poderia ter havido a compensação por parte do contribuinte, uma vez que somente pode-se compensar os valores de tributos recolhidos indevidamente com tributos devidos de mesma espécie, como não seria tributo o seu crédito, também, não poderia ter sido compensado e sim ser objeto de restituição o que não merece apoio tal argumento.

Portanto, tenho como correta a glosa de compensação levada a efeito pela fiscalização, de forma a manter o lançamento.

***Compensação a Título de RAT Especial Recolhidos a Maior.***

Inicialmente é de se consignar que a glosa das compensações a título de RAT Especial recolhidos a maior não ocorreu com base no art. 170-A do CTN, mas, especificamente porque durante o procedimento de fiscalização verificou-se que o Contribuinte só possuía parte dos créditos que foram objeto de compensação.

A Compensação é o procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo se ressarce de crédito decorrente de valores indevidamente recolhidos à Previdência Social, porém no caso, o que se verifica é que o crédito que o Contribuinte alega possuir, foi alterado pela entrega de GFIP's retificadoras as quais alteraram para maior o valor devido a previdência social, ocasionado um crédito a menor a favor do Contribuinte do que aquele constante das GFIP's originais.

Esclarece-se que os valores declarados em GFIP que devem ser deduzidos dos créditos do Contribuinte são os considerados válidos, ou seja, os valores informados em GFIP após as retificações.

De acordo com o Manual da GFIP/SEFIP, versão 8.0, introduzido pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 9, de 24/11/2005, D.O.U. de 25/11/2005, a retificação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP dá-se pela entrega de uma nova GFIP, que informa as retificações a serem realizadas e repete as demais informações e dados que não se deseja retificar:

(...)

Desta forma, as informações que constavam da GFIP original não mais existem nos sistemas da SRF, foram substituídas por novas GFIP entregues, motivo pelo qual não se pode considerar como valor devido à previdência social às informações prestadas originalmente, por não mais existirem, uma vez que foram completamente substituídas pelas informações prestadas nas GFIP retificadoras. Assim, não há a mínima possibilidade de se confrontar os créditos que o Contribuinte possuía na GFIP original com os valores de débitos informados na GFIP original.

Em relação a justificativa de que os créditos se referem a RAT Especial, e desta forma, não poderiam ser confrontados com débitos relativos a outras rubricas não têm subsistência, uma vez que o que se compara para fins de verificação não são rubricas específicas entre si, mas o valor total do crédito, deduzido do total do valor devido pela empresa. Do contrário, o Contribuinte teria direito em determinada competência a crédito na rubrica RAT Especial o que geraria um direito de compensação em competências futuras, mesmo sendo devedor na mesma competência. Assim, nada mais lógico de que se apurar o total de créditos que a empresa possui em determinada competência com o total de débitos devido pela empresa na mesma competência.

#### ***Representação Fiscal para Fins Penais***

Em relação à apreciação da pertinência ou não da Representação Fiscal para Fins Penais, consigna-se que os julgadores administrativos de primeira e segunda instâncias não têm competência para apreciar referida matéria, nos termos da Súmula nº 28 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais*. Referida Súmula vincula toda Administração Tributária Federal, nos termos da Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010, DOU de 14/07/2010.

(...)

#### ***Perícia***

Não pode ser acolhido o pedido de realização de perícia, pois os valores lançados foram apurados com base em documentos do próprio sujeito passivo, sendo desnecessária a realização de perícia, pois o relato da fiscalização, que se baseou em documentos da autuada, é suficiente para a comprovação da existência do débito.

Portanto, não se justifica o deferimento no presente caso, uma vez que esta somente deve ocorrer quando a matéria de fato, ou em razão da natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, devendo vir

tal pedido, sempre que possível, acompanhado de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação requer minucioso exame.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, em relação à nulidade no âmbito do processo administrativo tributário federal, cabe esclarecer que este é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, o qual determina as hipóteses de nulidade no seu art. 59.

No presente caso, observa-se que o Auto de Infração e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivados, e permitem a constatação de que os fatos verificados no decorrer da ação fiscal foram narrados com clareza e coerência, e que todas as formalidades essenciais relacionadas à lavratura do AI foram atendidas.

Nesse contexto, também se constata que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois se demonstra nos autos que a Contribuinte foi regularmente cientificada do lançamento fiscal, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa.

A impugnação apresentada atesta que a Autuada teve pleno conhecimento das infrações, devidamente descritas e capituladas no lançamento fiscal e que exerceu plenamente o seu direito de defesa, combatendo as infrações apuradas por meio de apresentação de impugnação com alegações e documentos.

Da leitura do Relatório da Ação Fiscal e documentos anexos, e dos devidos demonstrativos de apuração que fazem parte do lançamento fiscal, verifica-se a descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores da infração apontada pela autoridade fiscal, com o correspondente enquadramento legal, viabilizando, assim, o pleno conhecimento da lide.

Desse modo, uma vez efetuado o lançamento de ofício, por ato juridicamente válido, com a abertura do prazo de impugnação legalmente estabelecido, houve plena observância dos princípios do devido processo legal, do contraditório e do amplo direito de defesa, tendo a Contribuinte nesta ocasião exercido sua prerrogativa de contestar o auto de infração. Portanto, não devem ser acatadas as alegações de nulidade do lançamento fiscal.

Neste espeque, não há qualquer provimento a ser dado ao apelo recursal da Contribuinte, impondo-se a manutenção do julgado de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido conhecer em parte o recurso voluntário interposto, não se conhecendo da alegação “compensações a título de terço de férias: inexistência de ação judicial – possibilidade de julgamento sem sede administrativa” em face da renúncia à instância administrativa em decorrência da propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo

objeto e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**